

VU Research Portal

Herziening in belastingzaken. Een impressie van de (on)mogelijkheden van herziening van rechterlijke uitspraken

Pieterse, L.J.A.; Schreinemachers, M.A.

published in

Ars aequi

2011

document version

Publisher's PDF, also known as Version of record

[Link to publication in VU Research Portal](#)

citation for published version (APA)

Pieterse, L. J. A., & Schreinemachers, M. A. (2011). Herziening in belastingzaken. Een impressie van de (on)mogelijkheden van herziening van rechterlijke uitspraken. *Ars aequi*, 2011(2), 106-112.

General rights

Copyright and moral rights for the publications made accessible in the public portal are retained by the authors and/or other copyright owners and it is a condition of accessing publications that users recognise and abide by the legal requirements associated with these rights.

- Users may download and print one copy of any publication from the public portal for the purpose of private study or research.
- You may not further distribute the material or use it for any profit-making activity or commercial gain
- You may freely distribute the URL identifying the publication in the public portal ?

Take down policy

If you believe that this document breaches copyright please contact us providing details, and we will remove access to the work immediately and investigate your claim.

E-mail address:

vuresearchportal.ub@vu.nl

Herziening in belastingzaken

Een impressie van de (on)mogelijkheden van herziening van rechterlijke uitspraken

Rens Pieterse & Maarten Schreinemachers*

Herziening is een bijzonder rechtsmiddel dat vooral in het strafrecht op flink wat aandacht mag rekenen. Dat onder omstandigheden ook een onherroepelijk geworden rechterlijke uitspraak die in een belastingzaak is gedaan kan worden herzien, is (veel) minder bekend. De mogelijkheid om de rechter die de uitspraak heeft gedaan te verzoeken om herziening daarvan wegens de ontdekking van een novum, bestaat pas sinds ruim een decennium. In deze bijdrage passeren enkele aspecten van het recht dat herziening beheerst de revue: de ratio en achtergrond van herziening, de ontvankelijkheid van een verzoek tot herziening en de voorwaarden waaronder herziening mogelijk is. Ook wordt ingegaan op de mogelijkheid tot herziening van door de Hoge Raad gewezen arresten.

1 Inleiding

In een belastingzaak is herziening van een onherroepelijk geworden rechterlijke uitspraak mogelijk wanneer de rechter door een partij wordt geconfronteerd met niet eerder bekende feiten of omstandigheden die hebben plaatsgevonden vóór de uitspraak en een ander licht op de zaak werpen. Over herziening zijn, als het om haar toepassing in belastingzaken gaat, weliswaar enkele artikelen verschenen en in specialistische handboeken¹ is er eveneens aandacht aan besteed, maar naar onze indruk ontbrak het aan een systematische weergave van de materie. Met een zogenoemde fiscale brochure² hebben wij getracht in deze lacune te voorzien. Tegelijkertijd moet worden gezegd dat de wat stoutmoedige gedachte die mogelijk op zou kunnen komen, dat daarmee alles over herziening in belastingzaken is gezegd, beslist niet waar is. Dat zou ook niet kunnen, omdat dit 'rechtsgebied' nog volop in ontwikkeling is. Sinds de introductie per 1 september 1999 van de herzieningsmogelijkheid in belastingzaken heeft de Hoge Raad weliswaar interessante arresten gewezen over met name de procedurele aspecten van herziening,³ maar enkele vraagpunten staan nog open. Zo heeft de Hoge

Raad zich nog niet uitgelaten over de vraag in hoeverre een verzoek om herziening aan een termijn is gebonden nadat 'nieuwe' feiten of omstandigheden bekend zijn geworden.

Herziening is een bijzonder rechtsmiddel dat vooral in het strafrecht op flink wat aandacht mag rekenen. Dat ook een onherroepelijk geworden rechterlijke uitspraak die in een belastingzaak is gedaan kan worden herzien, is minder bekend

In deze impressie gaan wij eerst in op de achtergrond en ratio van de mogelijkheid tot herziening (par. 2) en de ontvankelijkheid van een verzoek tot herziening (par. 3). Daarna behandelen wij de vraag op welke grond(en) een verzoek tot herziening mogelijk is (par. 4). Voor wij afsluiten (par. 6), komt aan de orde of en in hoeverre er een rol voor de Hoge Raad is weggelegd als het op herziening aankomt (par. 5).

* Mr. L.J.A. Pieterse is verbonden aan de Faculteit der Rechtsgeleerdheid van de Vrije Universiteit te Amsterdam en mr.dr. M.A. Schreinemachers aan het Wetenschappelijk Bureau van de Hoge Raad der Nederlanden.

1 M.W.C. Feteris, *Formeel belastingrecht*, Deventer: Kluwer 2007, p. 518.

2 L.J.A. Pieterse en M.A. Schreinemachers, *Herziening in belastingzaken. Een analyse van de (on)mogelijkheden van herziening van rechterlijke uitspraken*, Deventer: Kluwer 2010.

3 Zie recent HR 26 februari 2010, *BNB* 2010/140, waarin is beslist dat de uitspraak van de Hoge Raad op een verzoek om herziening niet vatbaar is voor herziening en HR 7 mei 2010, *BNB* 2010/246 en 247, waaruit volgt dat onder voorwaarden beroep in cassatie kan worden ingesteld tegen een uitspraak van de Centrale Raad van Beroep waarin een verzoek om herziening is afgewezen.

2 Achtergrond en ratio

Herziening wordt wel 'naar zijn aard een door de rechtvaardigheid gevorderde laatste mogelijkheid tot correctie op de uit de eis van rechtszekerheid voortvloeiende, (...) aan rechterlijke uitspraken verbonden onaantastbaarheid'⁴ genoemd. Dat is weliswaar bijna verheven, maar wel adequaat gezegd. Veelal wordt daar in één adem aan toegevoegd dat het 'wrikken aan (...) een beslissing (...) een zo ingrijpende daad is, dat slechts zeer bijzondere beweegredenen deze kunnen wettigen'.⁵ Het gaat immers om nogal iets, namelijk om – de mogelijkheid tot – correctie van een (onherroepelijke) rechterlijke uitspraak waarvan het stelsel van de wet met zich brengt dat zij bindend is, zolang de uitspraak tenminste niet is vernietigd door een tijdig daartegen ingesteld rechtsmiddel (verzet, hoger beroep of beroep in cassatie). Deze binding geldt in principe ook in gevallen waarin achteraf blijkt dat de rechter zich heeft vergist, althans onvolledig is voorgelicht en zijn oordeel onjuist en 'onwaar' is.⁶ Onder strikte voorwaarden laat de wet toe – in belastingzaken: de Awb⁷ – dat een onherroepelijk geworden rechterlijke uitspraak wordt herzien en legt de rechtszekerheid het in zoverre af tegen een ander aspect van de rechtvaardigheid, namelijk de rechtsbescherming (die de waarheidsvinding bevordert). Waar het equilibrium van deze ongelijkwaardige grootheden zich precies bevindt of zou moeten bevinden, is een kwestie van plaats- en tijdsgebonden evenwichtskunst. Het is uiteindelijk de wetgever die beslist welke exceptie(s) hij wenst te legitimeren op het veelal als beginsel aangeduide adagium dat aan een procedure eens een einde moet komen: *litis finiri oportet*. Door het – onder voorwaarden – toestaan van uitzonderingen wordt een inbreuk aanvaard op de definitiviteit die zo karakteristiek is voor een rechterlijke uitspraak.⁸ Dat kan dan in abstracto zo zijn, maar daarmee is eigenlijk nog niets, althans niets concreets, gezegd over de condities waaronder aan 'schrijnende onrechtvaardigheid'⁹ tegemoet kan worden gekomen door het debat te heropenen.

In een bekend handboek dat over strafprocesrecht handelt, wordt het bestaan van de in het strafrecht geldende herzieningsmogelijkheid onder meer gezocht in het gegeven dat menselijke, en dus ook rechterlijke oordelen feilbaar zijn. Herstel van vergissingen moet onder zeer stringente voorwaarden mogelijk zijn, zo is de gedachte.¹⁰ Wij menen dat in belastingzaken de invulling van de herzieningsregeling wat neutraler (of kleurlozer)

is. Een uitspraak, waarop het verzoek om herziening betrekking heeft, moet kunnen worden herzien indien zij niet meer houdbaar is in het licht van achteraf bekend geworden reeds ten tijde van de uitspraak bestaande essentiële feiten of omstandigheden ('nova'). Herziening strekt er (dus) toe om een onherroepelijk geworden rechterlijke uitspraak die berust op een naderhand onjuist gebleken feitelijk uitgangspunt te redresseren, zoals de bestuursrechter het uitdrukt.¹¹ De ratio is (derhalve) niet gelegen in de mogelijkheid van herstel van menselijke fouten of vergissingen; de herzieningsregeling, als neergelegd in artikel 8:88 Awb, is niet bedoeld om processuele misslagen te herstellen.¹² Die 'misslagen' kunnen over het algemeen, als zij tenminste tijdig worden ontdekt, aan de orde worden gesteld door hoger beroep in te stellen binnen de daartoe geldende termijn. Die tweede feitelijke instantie is (mede) in het leven geroepen om (een) partij(en) een volledige herkansing te bieden, wat onder meer inhoudt dat zij de rechter ook nieuw bewijsmateriaal kunnen presenteren, dat niet is gebonden aan de restricties die (daarvoor) gelden als het om herziening gaat (zie daarover par. 4). Daarnaast kan – onder omstandigheden – beroep in cassatie uitkomst bieden.

Een uitspraak moet kunnen worden herzien indien zij niet meer houdbaar is in het licht van achteraf bekend geworden reeds ten tijde van de uitspraak bestaande essentiële feiten of omstandigheden ('nova')

3 Ontvankelijkheid herzieningsverzoek

Een verzoek om herziening kan alleen door de (oorspronkelijke) procespartijen worden gedaan en dient te worden gericht aan de rechter die de oorspronkelijke, onherroepelijk geworden, uitspraak heeft gedaan. Het verzoek zelf behoeft niet aan veel eisen te voldoen. De wet verlangt dat het schriftelijk wordt gedaan (zie art. 8:88, eerste lid, onderdeel b, Awb, dat spreekt van een 'verzoekschrift'). Verder moet de rechter uit het geschrift kunnen opmaken van welke rechterlijke uitspraak de belastingplichtige herziening verzoekt en op welke grond(en) hij een voor hem gunstiger uitspraak wenst te verkrijgen (zie par. 4).¹³ Een belastingplichtige kan ook een nogal geda-

4 Th.B. ten Kate en M.M. Korsten-Krijnen, *Herroeping, verbetering en aanvulling van burgerrechtelijke uitspraken* (art. 382-393, 31 en 32 Rv), Deventer: Kluwer 2005, p. 23-24.

5 *De Gemeentestem* 1964, nr. 5782.

6 Vgl. A. Soeteman, 'Daarom rechtsgeleerde waarheid!', AA 2010, p. 54 (AA20100054).

7 Art. 8:88, lid 1, Awb; deze bepaling is in de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR) op diverse plaatsen van overeenkomstige toepassing verklaard.

8 Zie over deze 'inbreuk' ook onze bespiegeling en bronvermelding(en) die zijn opgenomen in het tijdschrift *FED* 2010/48, p. 4.

9 Zie D.J. Veegens, *Het gezag van gewijsde*, Zwolle: W.E.J. Tjeenk Willink 1972, p. 19.

10 G.J.M. Corstens, *Het Nederlands strafprocesrecht*, Deventer: Kluwer 2008, p. 798.

11 CRvB 19 november 1998, *RAwb* 1999, 118.

12 *Kamerstukken II* 1996/97, 25 175, nr. 3, p. 19.

13 Art. 6:5, eerste lid, Awb dat in art. 8:88, tweede lid, Awb (voor zover nodig) van overeenkomstige toepassing is verklaard.

teerde uitspraak aan de kaak stellen. Herziening kan (namelijk) ook worden verzocht van uitspraken die vóór de inwerkingtreding – per 1 september 1999 – van de wet die herziening in het fiscale recht mogelijk maakte,¹⁴ zijn gedaan. Wie een in rechte uitgevochten dispuut over de aftrek van een lijfrentepremie over bijvoorbeeld het jaar 1990 wederom aan de rechter wil voorleggen, omdat uit ‘nieuwe’ feiten of omstandigheden – naar de opvatting van de verzoeker – volgt dat toch aan de voorwaarden van aftrek is voldaan, kan (derhalve) om herziening vragen. Dat het bepaalde in artikel 8:88 Awb met onmiddellijke werking van (overeenkomstige) toepassing is geworden op uitspraken van de belastingrechter, is overigens wel iets dat de Hoge Raad heeft moeten beslissen,¹⁵ omdat het overgangsrecht¹⁶ en wat de wetgever daarmee beoogde niet zonder meer duidelijk was.

Een belastingplichtige kan ook een nogal gedateerde uitspraak aan de kaak stellen

Over het moment waarop een verzoek tot herziening kan dan wel moet worden gedaan, bevat de wet geen regels. Dat is – zeker op het eerste gezicht – ook logisch, omdat een verzoek om herziening pas kan worden gedaan op het moment waarop een belanghebbende op ‘nieuwe’ feiten of omstandigheden (zie par. 4) stuit. Als dat het geval is en de verzoeker over een novum denkt te beschikken, is de vraag of hij binnen een bepaalde termijn over moet gaan tot het indienen van het herzieningsverzoek. In zaken waarin een verzoek om herziening is ingediend, komt het wel eens voor dat de inspecteur stelt dat de verzoeker zo lang gedraald heeft met het indienen van het verzoek, dat het zijns inziens niet-ontvankelijk moet worden verklaard.¹⁷ De vraag is of zo’n verweer steekhoudend is of kan zijn, omdat de wet niet verlangt dat het verzoek, nadat de (aspirant-)verzoeker met een novum bekend is geworden, binnen een bepaalde (redelijke) termijn wordt ingediend. Uit de rechtspraak van de algemene bestuursrechter(s) volgt dat in zo’n geval de termijn voor het instellen van het rechtsmiddel herziening niet oneindig is. Een verzoek om herziening blijft buiten behandeling indien het onredelijk laat is ingediend, aldus de vaste lijn in deze rechtspraak. Dat een rechtsmiddel dat niet aan een termijn is gebonden, niet onredelijk laat mag worden ingediend, is volgens de (bestuurs)rechter

een beginsel dat tot uitdrukking is gebracht in artikel 6:12, derde lid, Awb, dat voor zover nodig van overeenkomstige toepassing is (verklaard) op de herzieningsprocedure.¹⁸ Dit houdt in wezen een rechtstreeks beroep op een rechtsbeginsel in. Zo werd een verzoek om herziening dat werd ingediend nadat zestien maanden waren verstreken nadat de verzoeker bekend was geworden met het (vermeende) novum, niet-ontvankelijk verklaard.¹⁹ In de literatuur is deze rechtspraak met instemming onthaald, omdat zo ‘een acceptabel evenwicht’ ontstaat ‘tussen het belang van de rechtsbescherming (...) en dat van het streven naar de materiële waarheidsvinding aan de ene kant en het belang van de rechtszekerheid aan de andere kant’.²⁰ Maar dat ‘acceptabele evenwicht’ is niet te ‘vangen’ in een op voorhand te geven termijn, omdat de omstandigheden van het geval inwerken op het oordeel wat – in een bepaalde zaak – onredelijk laat is. De vraag is (evenwel) of de belastingkamer van de Hoge Raad de lijn van de algemene bestuursrechter(s) zal volgen.

Herziening vindt plaats indien een rechterlijke uitspraak geen stand meer kan houden in het licht van nieuw gebleken feiten of omstandigheden die dateren van vóór die uitspraak

4 Kwalificerende gronden

Herziening vindt plaats indien – kort gezegd – een rechterlijke uitspraak geen stand meer kan houden in het licht van nieuw gebleken feiten of omstandigheden (nova) die dateren van vóór die uitspraak, met de restrictie dat nova die bij de indiener van het verzoekschrift bekend waren of dat redelijkerwijs konden zijn, buiten beschouwing blijven (art. 8:88, eerste lid, Awb). In het algemene bestuursrecht bestond deze grond, zij het dat zij in verschillende wetten in steeds wat andere bewoordingen was neergelegd, ook al voordat de Awb was ingevoerd.²¹ Sinds de invoering van de tweede tranche van de Awb²² geldt een geüniformeerde grond, die per 1 september 1999 ook in het belastingrecht van toepassing is geworden.²³ Herziening was daar voor die tijd onbekend en werd door de Hoge Raad zonder wettelijke basis niet toelaatbaar geacht.²⁴ De verzoeker moet (derhalve) in staat zijn om feiten of omstandigheden te

14 Wet van 29 oktober 1998 tot herziening van het fiscale procesrecht, *Stb.* 1998, 621.

15 HR 28 april 2006, *BNB* 2006/214.

16 Art. V van de Wet van 29 oktober 1998.

17 Zie bijvoorbeeld Hof 's-Gravenhage 28 augustus 2007, te kennen uit HR 23 oktober 2009, *BNB* 2010/33.

18 Art. 8:88, tweede lid, Awb. Zie bijv. ABRvS 16 maart 1999, *AB* 1999, 214 en ABRvS 24 augustus 2005, *JB* 2005/285.

19 Zie bijv. ABRvS 16 maart 1999, *AB* 1999, 214.

20 E.B. Pechler, *Belastingprocesrecht*, Deventer: Kluwer 2009, p. 268.

21 Zie bijv. A.Q.C. Tak, *Het Nederlands bestuursprocesrecht in theorie en praktijk (Deel 2: Formeel procesrecht)*, Nijmegen: Wolf Legal Publishers 2008, p. 1603-1604.

22 Wet van 16 december 1993, *Stb.* 1993, 650.

23 Wet van 29 oktober 1998, *Stb.* 1998, 621.

24 Zie bijv. HR 4 oktober 1974, *BNB* 1974/285.

produceren: gegevens (dus) die voltooid en definitief zijn en een ander licht op de zaak werpen. Daarbij kan gedacht worden aan een later bekend geworden feit waaruit volgt dat de vordering die een belastingplichtige op enig moment heeft, waardeloos blijkt en een fiscaal relevante afwaardering (toch) mogelijk is. Dergelijke feiten kunnen (ook) aan het licht komen door een ná de litigieuze uitspraak afgelegde getuigenverklaring die betrekking heeft op feiten of omstandigheden die hebben plaatsgevonden vóór die uitspraak.²⁵ Daarmee is gezegd dat ook zo'n verklaring dienst kan doen ter vaststelling van een feit in de zin van artikel 8:88, eerste lid, Awb. Zo is het denkbaar dat uit zo'n verklaring naar voren komt dat een door een belastingplichtige in de particuliere sfeer gedane (periodieke) gift – naar nu blijkt – toch naar een voor giftenaftrek kwalificerende vereniging²⁶ is overgeboekt, omdat zij wel over het door de wet verlangde aantal leden blijkt te beschikken.

Een later gebleken onjuiste rechtsopvatting levert geen grond voor herziening op, ook niet als de Hoge Raad is 'omgegaan' en een andere koers is gaan varen die een ander licht werpt op een reeds afgesloten zaak

Een later gebleken onjuiste rechtsopvatting levert geen grond voor herziening op, ook niet als de Hoge Raad is 'omgegaan' en een andere koers is gaan varen die een ander licht werpt op een reeds afgesloten zaak. Die omstandigheid noopt de rechter niet tot heroverweging van zijn uitspraak, al was het maar omdat niet wordt voldaan aan de voorwaarde dat het novum vóór de uitspraak moet hebben plaatsgevonden.²⁷ Om deze reden kan ook een uitspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie²⁸ of het Europees Hof voor de Rechten van de Mens niet leiden tot herziening van een eerder gedane uitspraak. Als het gaat om een later gebleken verdragsschending die de inhoud van een uitspraak raakt (en ook in het belastingrecht is dat zeker denkbaar, bijvoorbeeld bij grensoverschrijdende activiteiten of in zaken waarin een fiscale boete is opgelegd²⁹), dan is dat wrang te noemen. Het Europese recht, althans dat van de Europese Unie, dwingt echter niet tot ver-

ruiming van de bestaande herzieningsmogelijkheden.³⁰ Maar de vraag is of die (beperkte) mogelijkheden wel in overeenstemming zijn met het verdragsrecht zoals dat op basis van het EVRM is gevormd. Dat recht vereist dat volledig rechtsherstel – oftewel *restitutio in integrum* – wordt geboden in gevallen waarin het verdrag is geschonden en het heropenen van een procedure (dat de mogelijkheid van herziening impliceert) lijkt soms dé herstel-mogelijkheid te zijn en valt bovendien – als vorm van redres – 'bijzonder goed in de smaak' bij het Europese Hof voor de Rechten van de Mens.³¹

De feiten of omstandigheden waarop het verzoek berust, moeten van dien aard zijn dat zij, waren zij de rechter eerder bekend, tot een andere uitspraak 'zouden hebben kunnen leiden', aldus de tekst van de wet (art. 8:88, eerste lid, onderdeel c, Awb). In de literatuur wordt wel opgemerkt dat deze voorwaarde, die eveneens doet uitkomen dat ook de rechter zelf niet op de hoogte mag zijn geweest van wat als novum wordt aangedragen, voor zichzelf spreekt. Toch is dat nog maar de vraag, al is het zeker zo dat een andere uitspraak tot de mogelijkheden moet behoren, wil een verzoek tot herziening kans van slagen hebben. De wet houdt echter een nogal voorzichtige formulering in ('zouden hebben kunnen leiden') die de manoeuvreerruimte van de rechter vergroot en wel zo wordt uitgelegd dat 'aannemelijk' moet zijn dat de rechter een andere uitspraak zou hebben gedaan, indien hij vóór het doen van de oorspronkelijke uitspraak bekend zou zijn geweest met het novum.³² Het novum moet als het ware de potentie hebben om tot een andere uitspraak te kunnen leiden. Dat ondervond een belanghebbende in een zaak betreffende de heffing van parkeerbelasting. Belanghebbende kreeg een naheffingsaanslag in de parkeerbelasting opgelegd omdat hij die belasting niet had voldaan. Hij beschikte (kennelijk) niet over een chipkaart, de enige mogelijkheid waarmee betaling van die schuld mogelijk was. In de procedure die daarop volgde, kreeg hij – in alle instanties – nul op het rekest.³³ In zijn verzoek tot herziening van het in laatste instantie door de Hoge Raad gewezen arrest voerde hij aan dat ergens in de gemeente Rotterdam twee parkeerautomaten op de openbare weg staan opgesteld die geschikt zijn voor muntinworp. Daarmee dacht hij een krachtig novum in handen te hebben, maar de Hoge Raad overwoog – kort en goed – dat het aangevoerde feit niet afdoet aan de in het (oorspronkelijke) arrest 'vermelde gronden

25 HR 23 oktober 2009, BNB 2010/33.

26 Art. 6.33, eerste lid, onderdeel c, Wet IB 2001.

27 Vgl. HR 9 mei 2001, BNB 2002/124.

28 Vgl. conclusie A-G Wattel van 25 mei 2010, V-N 2010/32.7.

29 Ook kan een regeling aan de orde zijn die zodanig inwerkt op het ongestoorde genot van eigendom, dat het Eerste Protocol bij het EVRM in beeld komt; zie bijv. HR 22 oktober 2010, V-N 2010/54.4.

30 Conclusie A-G Wattel van 25 mei 2010, V-N 2010/32.7 en de daar genoemde uitspraken van het HvJ.

31 P.H.P.H.M.C. van Kempen, *Heropening van procedures na veroordelingen door het EHRM. Over redres van schendingen van het EVRM in afgesloten strafzaken alsook afgesloten civiele en bestuurszaken* (diss. Tilburg), Nijmegen: Wolf Legal Publishers 2003, p. 101.

32 AGRvS 16 februari 1990, AB 1990, 422, betreffende een verzoek om herziening dat op art. 120 Wet RvS – een voorloper van art. 8:88 Awb – was gebaseerd.

33 HR 8 juli 2005, BNB 2006/49.

waarop in het algemeen het voorschrijven van betaling met een chipkaart als gerechtvaardigd is te beschouwen'.³⁴

De hiervoor besproken – moeilijk te duiden – voorwaarde kan evenwel ook zo worden opgevat, dat zij – processueel gezien – onderdeel uitmaakt van de vraag of het verzoek in behandeling kan worden genomen, dat wil zeggen ontvankelijk is (par. 3). De praktijk wijst echter uit dat rechters deze voorwaarde niet zo opvatten, maar als een van de gronden aangrijpen om een verzoek tot herziening af te wijzen.³⁵

Een verzoek toegewezen krijgen, en daar zal het een verzoeker stellig om te doen zijn, is beslist geen sinecure

Een verzoek toegewezen krijgen, en daar zal het en verzoeker stellig om te doen zijn, is overigens beslist geen sinecure. De feitelijke grondslag van de uitspraak moet worden 'opengebroke' door het gepresenteerde novum,³⁶ en dat zal, zo leert de praktijk, zelden het geval zijn. De door de verzoeker opgediepte feiten – zo zij dat al zijn, want de rechter zal het aangedragene niet altijd aannemelijk achten³⁷ – werpen in belastingzaken niet snel een ander licht op de zaak, zo blijkt uit de herzieningsjurisprudentie. In belastingzaken is zelfs niet één geval bekend waarin de rechter tot herziening is overgegaan. Een ander – meer psychologisch geladen – aspect is, dat het de rechter ook moeite zou kunnen kosten om zijn 'eigen' zaak met andere ogen te zien: (ook) juristen lijden aan, wat wel wordt genoemd, 'cognitieve geslotenheid': zij hebben de neiging te volharden in eigen geloof en hebben een groot vertrouwen in eenmaal vastgestelde feiten, zo betoogt althans Ton Derksen, een emeritus hoogleraar wetenschapsfilosofie.³⁸

Ook een arrest van de Hoge Raad is vatbaar voor herziening. Op het eerste gezicht contrasteert die mogelijkheid met het besef, dat bijna rudimentair kan worden genoemd, dat de Hoge Raad zich in principe niet inlaat met de feiten



Foto © Marten Hoogstraat (whiteframe.nl)

5 Herziening door de Hoge Raad?

Ook een arrest van de Hoge Raad is vatbaar voor herziening. Op het eerste gezicht contrasteert die mogelijkheid met het besef, dat bijna rudimentair kan worden genoemd, dat de Hoge Raad zich in principe niet inlaat met de feiten. Uit de wettelijke opdracht die de cassatierechter is gegeven³⁹ vloeit voort dat hij zich, daartoe bijna altijd uitgenodigd door een partij, buigt over de vraag of het recht door de lagere rechter die de litigieuze uitspraak heeft gedaan, juist is toegepast. De grens tussen feit en recht is echter niet altijd gemakkelijk te trekken. Bovendien is de Hoge Raad bijvoorbeeld recht gaan ontwaren op terreinen die eerder als feitelijk werden bestempeld.⁴⁰ Zo werd aanvankelijk gedacht dat het begrip 'de plaats van werkelijke leiding' van een vennootschap, dat in het (interna-

³⁴ HR 23 december 2005, BNB 2006/128.

³⁵ Zie bijv. HR 12 maart 2004, BNB 2004/226 en HR 23 december 2005, BNB 2006/128.

³⁶ Waar is dan ook de voorstelling van C.A. van Peursen dat het wezen van een feit kennen inhoudt 'dat de kennis gedurig opengebroke wordt' door het feitelijk bestaan ervan (*Feiten, waarden, gebeurtenissen*, Amsterdam: Meulenhoff 1965, p. 46-47).

³⁷ Vgl. CBB 22 juni 1999, AB 1999, 375.

tionale) belastingrecht zo cruciaal is, geheel van feitelijke aard was, maar later bleek het toch juridische elementen te bevatten, die de rechter in zijn oordeel tot uitdrukking moet brengen.⁴¹ Ook de uitleg van overeenkomsten werd in het verleden als strikt feitelijk beschouwd, maar inmiddels is die benadering losgelaten.⁴²

Dat neemt niet weg dat de vaststelling van feiten – de feitelijke grondslag van een uitspraak – een aangelegenheid van de feitenrechter is en blijft en dat de Hoge Raad zich daarover niet uitlaat, tenzij de motivering van de feitelijke vaststelling tekortschiet. Bij herziening gaat het om herstel van ‘mankementen’ in de feitelijke grondslag van het arrest, zodat de ruimte die er is om een op een beroep in cassatie gewezen arrest herzien te krijgen, niet al te groot moet worden geacht. Hoewel de wetgever heeft ingezien dat de omstandigheden waarin herziening gerechtvaardigd zou kunnen zijn zich zelden zullen voordoen, heeft hij het toch wenselijk geacht dat een arrest van de Hoge Raad waarbij het geschil definitief is afgedaan, onderhevig kan zijn aan herziening.⁴³ Het is namelijk denkbaar, aldus de toelichting op de nota naar aanleiding van het verslag, ‘dat de Hoge Raad zijn uitspraak heeft gebaseerd op de grondslag van onvolledige feiten en omstandigheden, en dat hij, waren die feiten hem (en het gerechtshof) bekend geweest, tot een andere uitspraak had kunnen komen’.⁴⁴ Om die reden meende de wetgever dat er geen goede grond is voor uitsluiting van herziening. Maar het is niet eenvoudig om een concrete voorstelling te maken van (mogelijke) gevallen waar het om gaat of zou kunnen gaan. De Hoge Raad zal, als hij wordt geconfronteerd met ‘nieuwe’ feiten of omstandigheden, niet snel tot het oordeel komen dat zijn beslissing anders zou hebben geluid, indien hij daarmee voor het wijzen van het arrest bekend zou zijn geweest, omdat de Hoge Raad, zoals gezegd, geen feiten vaststelt of aanvult. Dat is alleen anders als de Hoge Raad in de cassatieprocedure als feitenrechter optreedt en zogenoemde procedurele feiten vaststelt, bijvoorbeeld in het kader van de beoordeling van de ontvankelijkheid van het beroep in cassatie (denk aan de vaststelling van het feit of het verschuldigde griffierecht (tijdig) is voldaan⁴⁵). Ook bij de beoordeling van de vraag of in cassatie de redelijke termijn is overschreden die in zaken waarin een boete is opgelegd in acht moet worden genomen, treedt de Hoge Raad als feitenrechter op.⁴⁶ Als de uitkomst waartoe de Hoge Raad op grond van een door hem ver-

richt feitenonderzoek is gekomen niet (meer) houdbaar blijkt in het licht van een novum dat belanghebbende nadien heeft weten aan te voeren, kan de Hoge Raad – om die reden – een arrest herzien. Een voorbeeld van een zodanige herziening is echter niet bekend.

Bij herziening gaat het om herstel van ‘mankementen’ in de feitelijke grondslag van het arrest, zodat de ruimte die er is om een op een beroep in cassatie gewezen arrest herzien te krijgen, niet al te groot moet worden geacht

De taak waarvoor de Hoge Raad zich in herzieningszaken gesteld ziet, kan ook zo worden opgevat dat hij niet langer optreedt als cassatierechter, maar als feitenrechter die niet gebonden is aan de beperkingen die nu eenmaal voor de rechter die zich in cassatie over belastingzaken buigt gelden. De Hoge Raad zelf acht deze metamorfose, als wij hem goed begrijpen, niet mogelijk, omdat tot herziening niet kunnen dienen ‘feiten die, indien zij de Hoge Raad vóór het wijzen van het arrest bekend waren geweest, gelet op het beperkte karakter van de aan de Hoge Raad opgedragen toetsing, in cassatie niet tot een andere beslissing zouden hebben kunnen leiden’.⁴⁷ Het beperkte karakter van de aan de Hoge Raad opgedragen toetsing speelde ook een cruciale rol in een later gewezen arrest.⁴⁸ In deze zaak had het verzoek tot herziening ‘volgens zijn bewoordingen’ betrekking op een uitspraak van het gerechtshof en was het ook bij deze instantie ingediend (zie par. 3). Het gerechtshof meende onbevoegd te zijn, en zond het herzieningsverzoek door naar de Hoge Raad. De Hoge Raad oordeelde dat het gerechtshof er ten onrechte niet toe was overgegaan het aan hem gerichte verzoek tot herziening in behandeling te nemen. De – kennelijke – opvatting van het gerechtshof dat hij niet bevoegd was zijn uitspraak te herzien, oordeelde de Hoge Raad onjuist. Hij overwoog dat na het door hem gewezen arrest de uitspraak van het gerechtshof onherroepelijk was geworden, althans ‘indien en voor zover deze in cassatie in stand is gebleven’, en artikel 8:88 Awb toelaat herziening te vragen van een dergelijke uitspraak bij de instantie die deze heeft gewezen. Dat

38 Ton Derksen, *De Ware Toedracht. Een praktische wetenschapsfilosofie voor waarheidszoekers*, Diemen: Veen Magazines 2010, in het bijzonder p. 150 e.v. ('Cognitieve blindheid'). Zie ook het met de auteur afgenomen interview dat is opgenomen in de wetenschapskatern van *NRC Handelsblad* van 4 september 2010, p. 4-5.

39 Art. 79, eerste lid, Wet RO en art. 81 van dezelfde wet.

40 Zie bijvoorbeeld: R.E.C.M. Niessen en C.M. Bergman, *Cassatie in belastingzaken*, Deventer: Kluwer 2006, par. 4.7.1.

41 HR 30 november 1988, *BNB* 1989/87.

42 HR 13 maart 1981, *NJ* 1981, 635. Zie hierover nader: P. Memelink, 'Zwijgen wegens verstrengeling van recht en feiten', in: A.G. Castermans e.a. (red.), *Het zwijgen van de Hoge Raad*, Deventer: Kluwer 2009, p. 51.

43 *Kamerstukken II* 1997/98, 25 175, nr. 5, p. 35.

44 *Kamerstukken II* 1997/98, 25 175, nr. 5, p. 35.

45 Een voorbeeld verschaft het (recente) arrest HR 8 oktober 2010, *BNB* 2010/329.

46 Zie bijv. HR 22 april 2005, *BNB* 2005/337.

47 HR 12 maart 2004, *BNB* 2004/226.

48 HR 17 december 2004, *BNB* 2005/84.

verhindert volgens de Hoge Raad niet dat een verzoeker in een zodanig geval ook de mogelijkheid heeft herziening te vragen van het in cassatie gewezen arrest.

6 Tot besluit

Het zal niet vaak zijn voorgekomen dat de wetgever – in een bepaald rechtsgebied – een rechtsmiddel in het leven roept, dat weliswaar met enige regelmaat wordt aangewend, maar dat nog nooit met succes is toegepast. Toch is dat bij herziening van rechterlijke uitspraken in belastingzaken het geval. In de gepubliceerde en door ons onderzochte uitspraken waarin een belanghebbende de belastingrechter heeft verzocht om een uitspraak van zijn hand te herzien, is hij daar stevast niet toe overgegaan. Dat is weliswaar opmerkelijk te noemen, maar dat wil niet zeggen dat het instrument herziening niet in een behoefte voorziet.

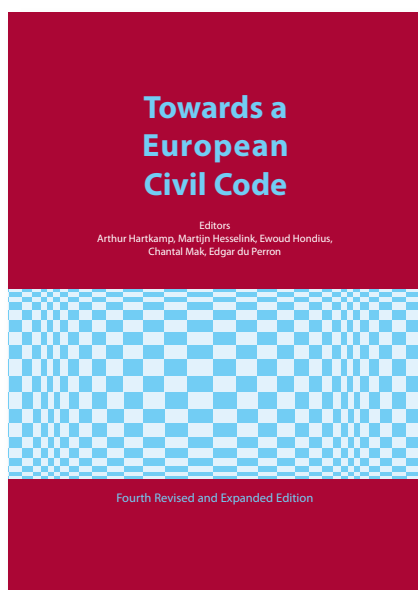
Het zal niet vaak zijn voorgekomen dat de wetgever een rechtsmiddel in het leven roept, dat weliswaar met enige regelmaat wordt aangewend, maar dat nog nooit met succes is toegepast. Toch is dat bij herziening van rechterlijke uitspraken in belastingzaken het geval

Ieder jaar wordt de belastingrechter met tientallen herzieningsverzoeken geconfronteerd.⁴⁹ Wie denkt dat de feitelijke grondslag van een onherroepelijk geworden uitspraak niet deugt, omdat 'nieuwe' feiten daarop een ander licht werpen, moet die stellingname door de rechter kunnen laten toetsen. De mogelijkheid om herziening te vragen kan in fiscalibus dan ook niet worden gemist.

⁴⁹ Zie de aantallen als genoemd in onze bijdrage in L.J.A. Pieterse (red.), *Draaicirkels van formeel belastingrecht* (Vriendenbundel René Niessen), Amersfoort: Sdu Uitgevers 2009, p. 301-302.

ArsAequi Libri

Handboek



Towards a European Civil Code – Fourth Edition

An international classic on European private law, with contributions on the following matters: constitutionalisation; social concerns; economic analysis; arguments against a European civil code; e-commerce; sales, service and insurance contracts.

ISBN: 978-90-6916-715-2
Editor: A.S. Hartkamp, M.W. Hesselink, E. Hondius, C. Mak en E. du Perron
Edition: fourth edition 2011
Pages: 1158
Price: 79,50 euro